

Wandlungen der Besteuerung

Von

Cay Folkers, Helga Pollak,
Herbert Timm

Herausgegeben von Karl Häuser



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

Schriften des Vereins für Socialpolitik
Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
Neue Folge Band 160

SCHRIFTEN DES VEREINS FÜR SOCIALPOLITIK
Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften
Neue Folge Band 160

Wandlungen der Besteuerung



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

Wandlungen der Besteuerung

Von

Cay Folkers, Helga Pollak,
Herbert Timm

Herausgegeben von Karl Häuser



DUNCKER & HUMBLLOT / BERLIN

CIP-Kurztitelaufnahme der Deutschen Bibliothek

Wandlungen der Besteuerung / von Cay Folkers; Helga Pollak; Herbert Timm. Hrsg. von Karl Häuser. — Berlin: Duncker und Humblot, 1987.

(Schriften des Vereins für Socialpolitik, Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften; N. F., Bd. 160)
ISBN 3-428-06100-4

NE: Folkers, Cay [Mitverf.]; Pollak, Helga [Mitverf.]; Timm, Herbert [Mitverf.]; Häuser, Karl [Hrsg.]; Gesellschaft für Wirtschafts- und Sozialwissenschaften: Schriften des Vereins . . .

Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, für sämtliche Beiträge vorbehalten

© 1987 Duncker & Humblot GmbH, Berlin 41

Gedruckt 1987 bei Berliner Buchdruckerei Union GmbH, Berlin 61

Printed in Germany

ISBN 3-428-06100-4

Vorwort

Dieser Band enthält drei Referate, die auf einer Tagung des Ausschusses für Finanzwissenschaft vorgetragen und diskutiert worden sind. Die Tagung des Jahres 1985, deren Referate dieser Band enthält, galt dem Thema „Wandlungen der Besteuerung“. Die Teilnehmer hatten sich dazu, wie alljährlich in der Woche nach Pfingsten, diesmal in Augsburg, versammelt.

Die Behandlung des Themas erfolgte in drei Abschnitten. Der erste war der historischen Entwicklung der Besteuerung seit dem vorigen Jahrhundert gewidmet. An zweiter Stelle standen die Wandlungen der Einkommensbesteuerung, wobei mehr auf die theoretischen Konzeptionen als auf die praktischen Umsetzungen eingegangen wurde. Drittens ging es um die Wandlungen in der Würdigung und Bedeutung der Verbrauchsbesteuerung. Jeder dieser drei Schwerpunkte wurde in einem Referat behandelt, das nach eingehender Diskussion im Ausschluß durch den jeweiligen Referenten in die nun vorliegende Fassung gebracht worden ist.

Der Band präsentiert entsprechend der chronologischen Folge der Tagung zunächst das Referat von *Herbert Timm* (Münster) über „Wandlungen der Besteuerung seit dem vorigen Jahrhundert“. Der Verfasser unternimmt den Versuch, die Motivationen und Triebkräfte dieser Wandlungen aufzuzeigen und zu quantifizieren. Hierzu werden zunächst die Entwicklungen zum Steuerstaat, der Steuerstruktur und der Steuerquote für Deutschland, Frankreich, Großbritannien sowie für die USA dargestellt. Zur Begründung und Rechtfertigung des Steuerstaates wird auf die Theorie der „öffentlichen Güter“ zurückgegriffen, denn die Bereitstellung dieser Güter im heute üblichen Umfange könne nur durch die Finanzierung mit Hilfe von Steuer erfolgen. Daß sich die Steuerstruktur nicht so entwickelt hat, wie es nach der Edinburger Regel zu erwarten gewesen wäre, wird hauptsächlich der Durchsetzung der progressiven Einkommensteuer zugeschrieben. Hierbei sei der Einfluß *Wagners* unverkennbar. Aber auch die Rahmenbedingungen, z. B. die Verwirklichung der Demokratie, die Entwicklung des Rechnungs- und Kalkulationswesens, sowie eine verbesserte Allgemeinbildung und Verwaltung hätten dazu beigetragen, die Steuerstrukturänderungen zu begünstigen.

Einen weiteren Schwerpunkt des ersten Referats bilden die Ausführungen zum steuerpolitischen Interventionismus, der in besonderem Maße durch die Weltwirtschaftskrise und in seiner theoretischen Grundlegung durch das Werk von *Keynes* gefordert worden sei. Die Hauptziele des Interventionismus, nämlich Stabilität, Distribution und Wachstum, haben durchaus unterschiedli-

che Wandlungen in Theorie und Praxis erfahren. Zur finanzwirtschaftlichen Stabilitätspolitik wird hervorgehoben, daß die „built-in-flexibility“ ein Nebenprodukt der distributionspolitisch orientierten Besteuerung sei. Auch auf die Rolle der Besteuerung in der finanzwirtschaftlichen Strukturpolitik wird eingegangen. Bei seinem Überblick über das Instrumentarium der steuerpolitischen Wachstumsförderung und dessen kritischer Beurteilung gelangt der Referent zu der Auffassung, daß das Wachstum auf längere Sicht vornehmlich durch das Zusammenwirken von Volumen und Struktur der Staatsausgaben in Verbindung mit der Steuerquote und der Steuerstruktur beeinflußt werde.

Im letzten Abschnitt des Referats werden die Krise des Steuerstaates, die Grenzen der Besteuerung und neuere Steuerreformvorschläge behandelt. Zur Krise des Steuerstaates werden *Schumpeters* Begründung und neuzeitlichere Interpretationen diskutiert, wobei letztere auf *Schumpeter* kaum noch Bezug nehmen. Zu den Grenzen der Besteuerung verweist der Referent darauf, daß durch das Wachstum des realen Sozialprodukts eine absolute Grenze nicht erreicht worden sei. Abschließend werden die Beiträge von *Bernard*, *Seidl* und *Hedtkamp* zu neueren Reformvorschlägen erörtert, und der Referent stimmt mit letzterem darin überein, daß eine Besteuerungsreform einen Rückgang der Staatsquote erfordere.

Im zweiten Teil dieses Bandes werden von *Helga Pollak* (Göttingen) die „Wandlungen der Einkommensbesteuerung“ dargestellt. Die Referentin interpretiert den Begriff Wandel als eine Tendenzwende in Theorie und Praxis. Die in dieser Hinsicht aufgetretenen Wandlungen werden für die folgenden drei Problembereiche dargestellt: 1. Die Beschränkung der Bemessungsgrundlage auf das Arbeitseinkommen, 2. die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage durch Abschaffung von Steuerfreibeträgen und 3. Die Gestaltung des Einkommensteuertarifs.

Im ersten Problemkreis steht das Einkommen als absolutes Maß steuerlicher Leistungsfähigkeit auf dem Prüfstand. Galt bislang ein in der *Schanz-Haig-Simon*-Tradition umfassend definiertes Einkommensteuerobjekt als Idealbild, so wurde im Zuge der Aufwertung allgemeiner Konsumsteuern aus Gründen der intertemporalen Allokation der Frage nach allokatonsneutralen Alternativen bei der Einkommensteuer nachgegangen. Das dabei auftretende alte Problem der Doppelbesteuerung von Ersparnissen lasse sich durch eine Arbeitseinkommensteuer lösen. Zweifel an der Durchsetzbarkeit führen zu denkmöglichen Alternativkonstruktionen, die von der Referentin dargestellt werden.

Beim zweiten Problemkreis geht es nicht nur darum, Steuerbefreiungen zu streichen, die ihren Sinn verloren haben, sondern um das generelle Problem der Minderung der Steuerbasis. Da wegen der Komplizierung des Steuerrechts viele Steuerzahler die ihnen zustehenden Freibeträge nicht nutzen, könne bei verbreiteter Steuerbasis nicht nur die Steuererhebung und -veranlagung vereinfacht, sondern die horizontale Gerechtigkeit verbessert werden. Des weiteren können bei verbreiteter Bemessungsgrundlage die marginalen Steuer-

sätze gesenkt und so die leistungshemmenden Wirkungen hoher Marginalsätze abgebaut werden. Die Referentin verweist jedoch bei der Diskussion dieser Vorschläge darauf, daß bei allen staatlichen Instrumenten die Transaktionskosten zu berücksichtigen seien. Werden die Abzugsmöglichkeiten durch Transfers ersetzt, so würden die Transaktionskosten auf die Ausgabenseite verlagert. Ferner ist das Problem der Abwägung von Steuerfreibeträgen versus Abzügen von der Steuerschuld zu berücksichtigen.

Ein auffälliger Wandel sei im dritten Problemkreis, der Ausgestaltung des Einkommensteuertarifs, zu verzeichnen. Belebt werde die Diskussion von der Optimal-Taxation-Theorie. Dabei zeichneten sich gegenwärtig zwei unterschiedliche Vorschläge ab, die „flat rate tax“ und der Vorschlag einer linearen Progression, wie sie der Sachverständigenrat vertrete. Die flat rate tax sei eine Abkehr von den geltenden Grundsätzen der Tarifgestaltung. Zum Hauptargument für diesen Tariftyp, der Verringerung von disincentives mit Hilfe konstanter Grenzsteuersätze, wird entgegnet, daß es nicht auf die Konstanz, sondern auf die Höhe des Marginalsatzes ankomme. Als Vorteil wird der Wegfall von Folgeproblemen gewertet, die bei einer direkten Progression auftreten.

Das dritte, von *Cay Folkers* (Stuttgart) verfaßte Referat beschäftigt sich mit den „Wandlungen der Verbrauchsbesteuerung“. Nach der Definition von Verbrauchsteuern gibt der Referent einen empirischen Überblick über die Entwicklung allgemeiner und spezieller Verbrauchsteuern. In dem danach folgenden Abschnitt über die Wandlungen der Ideen auf diesem Gebiet wird ausgeführt, daß sich bei den allgemeinen Verbrauchsteuern in jüngerer Zeit ein Wandel von der Ablehnung zur Wertschätzung vollzogen habe, während die Beurteilung der speziellen Verbrauchsteuern unverändert ambivalent geblieben sei.

Einen weiteren Schwerpunkt der Darstellung bilden die nichtfiskalischen Funktionen der Verbrauchsbesteuerung. Als solche gelten für die speziellen Verbrauchsteuern die Korrektur von Markt- oder Staatsversagen. Hinsichtlich der Internalisierung externer Effekte stehen im Zentrum der Diskussion und der Kritik das Informationsproblem über die *Pareto*-optimalen Preis-Mengen-Kombinationen, die für die Steuerfestlegung erforderlich sind. Die Demeritorisierungsaufgabe wird vom Referenten als ein Ergebnis der Beeinflussung durch die Gruppe der Moralhüter, der Sünder und dem Staat charakterisiert, und das Resultat sei ein Kompromiß. Eine ernsthafte Demeritorisierung erfordere nämlich i. d. R. weit stärker restringierende Steuersätze als die tatsächlich angeordneten.

Bei den neueren Ansätzen zur nichtfiskalischen Begründung allgemeiner Verbrauchsteuern steht der Aspekt der Verzerrung der intertemporalen Allokation im Vordergrund. Die Notwendigkeit einer allgemeinen Verbrauchsteuer wird damit begründet, daß sie, anders als die Einkommensteuer, das Preisverhältnis zwischen gegenwärtigem und zukünftigem Konsum nicht verändere. Als theoretisches Nebenprodukt ergibt sich dabei, daß unter bestimmten Bedingun-

gen und bei Einbeziehung der staatlichen Spartätigkeit die gesamtwirtschaftliche Sparrate ansteigt.

In Verbindung mit der jüngsten steuerpolitischen Debatte werden die optimale und die konstitutionelle Verbrauchsbesteuerung diskutiert. Der Referent zeigt, daß man dabei zu gegensätzlichen Ergebnissen gelangt. Während nach der optimalen Steuertheorie die speziellen Verbrauchsteuern hinsichtlich der Minimierung von excess-burden überlegen seien, müßten nach der konstitutionellen Steuertheorie nur allgemeine Verbrauchsteuern erhoben werden, um den Leviathan Staat zu zähmen.

Im letzten Abschnitt geht der Verfasser auf zentrale Probleme der Besteuerung des Verbrauchs ein. Mit Hilfe eines allgemeinen Gleichgewichtsansatzes zur Inzidenzanalyse zeigt der Verfasser anhand eines Ansatzes, der analog dem von *A. C. Harberger* entwickelten Zwei-Sektorenmodell verfährt, die Wirkung einer speziellen und einer allgemeinen Verbrauchsteuer. Er gelangt zu dem Ergebnis, daß *Musgraves* These einer von der Verwendungsseite her begründeten Verschlechterung des Konsumenten nicht haltbar sei. Abschließend plädiert der Verfasser für eine Verschiebung der Steuerstruktur zugunsten einer allgemeinen Verbrauchsteuer.

Die redaktionelle Arbeit für diesen Band lag wieder in den Händen von Herrn Dipl.-Volkswirt *Peter Fertig*, dem dafür besonderer Dank gebührt.

Karl Häuser

Inhaltsverzeichnis

Wandlungen der Besteuerung seit dem vorigen Jahrhundert Von <i>Herbert Timm</i> , Münster	11
Gibt es einen Wandel in der Einkommensteuer? Von <i>Helga Pollak</i> , Göttingen	59
Wandlungen der Verbrauchsbesteuerung Von <i>Cay Folkers</i> , Stuttgart	89

Wandlungen der Besteuerung seit dem vorigen Jahrhundert*

Von *Herbert Timm*, Münster

I. Einige historische Entwicklungen in Zahlen

Die folgende Skizze wichtiger Entwicklungslinien der Besteuerung in Zahlen kann sich nur wenig auf Statistiken aus erster Hand stützen und muß daher weit überwiegend auf die Daten zurückgreifen, die die Literatur bereitgestellt hat, obwohl diese Daten nicht ohne weiteres miteinander kompatibel sind, weil es häufig an einheitlichen Definitionen der Steuerarten und an gleichen zeitlichen Abgrenzungen mangelt, so daß weiße Flecken und Unvereinbarkeiten entstehen. Dennoch und obwohl die Entwicklungslinien in groben Umrissen bekannt sein dürften, meine ich, auf ihre zahlenmäßige Illustration nicht verzichten zu sollen, um ihr quantitatives Gewicht deutlich werden zu lassen. Bei dieser Illustration wird es aber nicht bleiben können, provoziert sie doch nicht nur die Frage, welche Motivationen und Triebkräfte hinter diesen Entwicklungen gestanden haben, sondern auch die riskantere Frage, ob sie auch weiterhin wirksam werden. Daneben gibt es Motivationen und Triebkräfte, die sich nicht ohne weiteres in zahlenmäßigen Entwicklungen niederschlagen müssen und trotzdem einen Wandel in der Besteuerung bewirken; daher wird es mit der Darlegung der quantitativen Entwicklung nicht getan sein können. Diese kann nur in einigen wenigen — wenn auch in unserem Zusammenhang repräsentativen — Ländern verfolgt werden, nämlich in Deutschland, Frankreich, Großbritannien und den Vereinigten Staaten von Amerika (USA); sie stehen für die Industrieländer, haben jedoch — auch auf dem Gebiet der Besteuerung — eine teilweise noch in die Gegenwart hineinreichende unterschiedliche Tradition und weisen daneben ebenfalls für die Besteuerung insofern relevante Unterschiede in ihrer staatlichen Ordnung auf, als sie teils mehr zentralistisch, teils mehr dezentralistisch organisiert sind. Dennoch wird sich zeigen, daß in ihnen allen gemeinsame Entwicklungen zu verzeichnen sind.

Nicht nur wegen der Begrenzung des Raumes für meinen Beitrag konzentriere ich mich allerdings vor allem auf die Besteuerung in Deutschland.

* Den Teilnehmern an der dem Referat folgenden Diskussion danke ich für ihre kritischen und ergänzenden Bemerkungen, von denen ich bei der endgültigen Fassung dieses Beitrages einige gerne aufgegriffen habe.

Noch eins: Einerseits werden die Sozialversicherungsbeiträge nicht in die Besteuerung einbezogen; andererseits gehören zu den Steuern auch die Zolleinnahmen, wenn nichts anderes gesagt wird.

1. Entwicklung zum Steuerstaat

Bis auf wenige Ausnahmen war die Entwicklung der Steuern zum wichtigsten Instrument der regelmäßigen staatlichen Einnahmengewinnung schon lange vor Beginn unseres Jahrhunderts abgeschlossen. Beispielsweise machte ihr Anteil an den gesamten ordentlichen oder laufenden Staatseinnahmen in der ersten Hälfte des vorigen Jahrhunderts in Frankreich über 90% aus; er war kurz vor dem Ersten Weltkrieg zwar auf rd. 72% gefallen, stieg jedoch in den 70er Jahren wieder auf die Höhe, die er vor mehr als hundert Jahren erreicht hatte¹. In Großbritannien machten die Steuern (allerdings ohne die Local Rates) vor hundert Jahren ebenso wie vier Jahrzehnte später über 80%, heute (einschließlich der Local Rates) rd. 83% der staatlichen Einnahmen aus². Für die USA liegen keine Angaben für die Steuereinnahmen und die gesamten Einnahmen der Einzelstaaten und Gemeinden im 19. Jahrhundert vor. Was die Einnahmen des Bundes betrifft, so bestanden sie vor Beginn des Sezessionskrieges (1861-1865) zu etwa 80% aus Zolleinnahmen. Um die Jahrhundertwende machten die Einnahmen aus Zöllen und Binnensteuern rd. 80% der Gesamteinnahmen aus. Der Rest bestand aus Posteinnahmen. Abgesehen von einer kurzen Zwischenzeit bewegte sich der Anteil der Steuereinnahmen an den Gesamteinnahmen aller Gebietskörperschaften in diesem Jahrhundert überwiegend zwischen 80% und 90%³. Im Unterschied zu den erwähnten Ländern entwickelte sich die Besteuerung in Deutschland erst sehr spät zum überragenden Bestandteil der regelmäßigen staatlichen Einnahmen. Noch bis ins 19. Jahrhundert hinein stützten sich die Einzelstaaten in ihrer Finanzwirtschaft teilweise weit überwiegend auf die Einnahmen aus den Domänen und Forsten. Später kamen die Einnahmen aus den Staatseisenbahnen hinzu, solange diese noch gewinnbringend waren und nicht an das Reich abgegeben wurden. In Preußen trugen diese Einnahmen und andere Erwerbseinkünfte in beachtlichem Maße zu den ordentlichen Einnahmen bei: Anfang der 80er Jahre des vorigen Jahrhunderts etwa 48% und kurz vor dem Ersten Weltkrieg 60%. Der jeweilige Rest entfiel

¹ W. *Oualid*: Das Budget und das Finanzsystem Frankreichs, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 1. Aufl. Dritter Band, Tübingen 1929, S. 118-119; J.-C. *Dischamps*: Die öffentliche Finanzwirtschaft Frankreichs, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Band IV, Tübingen 1983, Tab. VII, S. 990-991.

² P. *Haensel*: Der Staatshaushalt und das Finanzsystem Großbritanniens, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 1. Aufl. Dritter Band, Tübingen 1929, S. 82 und 98; A. R. *Prest*: Die öffentliche Finanzwirtschaft des United Kingdom, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 3. Aufl. Band IV, Tübingen 1982, Tab. 1, S. 671.

³ Historical Statistics of the United States. Colonial Times to 1957 sowie Statistical Abstracts of the United States, einschlägige Jahrgänge.

auf den Steueranteil. Bei allen Ländern betrug der Anteil der Erwerbseinkünfte 1913/14 rd. 31%, der der Steuern rd. 49%. Ein radikaler Wandel stellte sich jedoch nach dem Ersten Weltkrieg ein. Belief sich der Anteil der Steuern an den Gesamteinnahmen aller Gebietskörperschaften 1913/14 noch auf rd. 56%, so stieg er 1925/26 auf rd. 73% und anfangs der 30er Jahre auf rd. 75%. Nach dem Zweiten Weltkrieg hatte er 1950 und 1970 etwa 80% erreicht; seitdem ist er bei zunehmender Verschuldung gefallen; im Jahre 1980 betrug er rd. 72%⁴.

Dieser kurze Überblick kann mit der Feststellung abgeschlossen werden, daß der Steuerstaat sich — abgesehen von Deutschland — schon längst vor Beginn dieses Jahrhunderts etabliert hatte. In Deutschland wurde diese Entwicklung spätestens nach dem Ersten Weltkrieg und der Neuregelung des Finanzausgleichs zwischen dem Reich und den Einzelstaaten nachgeholt.

2. Änderungen der Steuerstruktur

Neben dieser Entwicklung ist eine zweite bemerkenswert: das Vordringen der Einkommensbesteuerung, verbunden mit dem rückläufigen Anteil der Verbrauchsbesteuerung sowie vor allem der (rohen) Besitzbesteuerung am Gesamtsteueraufkommen. Am deutlichsten war diese Entwicklung in den USA, in denen — zumal nach der im Jahre 1913 erfolgten Einführung der Income and Corporation Tax als Bundessteuer — der Anteil der Einkommensbesteuerung am Gesamtsteueraufkommen von fast 25% im Jahre 1927 ziemlich kontinuierlich auf rd. 63% im Jahre 1980 anstieg und der Anteil der Sales Taxes and Customs sich von rd. 38% am Beginn dieses Jahrhunderts auf knapp 20% fast halbierte, der der Property Taxes sich innerhalb dieses Zeitraumes sogar auf nahezu ein Fünftel reduzierte (1902: rd. 51%, 1913: fast 59%, 1980: rd. 12%)⁵. Obwohl die entsprechenden Angaben für Großbritannien aus der Literatur miteinander nicht ohne weiteres vergleichbar sind, teils sogar nicht unerheblich voneinander abweichen, ist auch hier der oben erwähnte Trend deutlich. Der Anteil der (Individual-) Income Tax (sowie der Death Duties) und der Corporation Profit Tax am Gesamtsteueraufkommen (einschließlich der Local Rates) stieg besonders stark von 1880 bis 1910, nämlich von rd. 16% auf fast 33%. Seitdem flachte sich sein Wachstum zunächst ab, er erreichte 1950 rd. 44%. Der Anteil der Property Taxes reduzierte sich von 1880 bis 1950 von rd. 24% auf rd. 7%, der der Excise and Sales Taxes sowie der Customs von rd. 45% auf rd. 39%. Anfang der 70er Jahre lag der Anteil der erstgenannten Steuern bei rd. 51%, der der Property Taxes bei rd. 12% und der der Verbrauchsteuern bei

⁴ W. Gerloff: *Steuerwirtschaft und Sozialismus*, Leipzig 1922, S. 2; F. Terhalle: *Leitfaden der deutschen Finanzpolitik*, München und Leipzig 1936, S. 45 und 47; ders.: *Das Finanz- und Steuersystem der Bundesrepublik Deutschland*, in: *Handbuch der Finanzwissenschaft*, 2. Aufl. Dritter Band, Tübingen 1958, S. 155; *Finanzberichte*, hrsg. vom Bundesministerium der Finanzen, Bonn 1973 und 1982, S. 38 bzw. S. 17.

⁵ Wie Quelle 3.